



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudkyň Mgr. Miroslavy Kašpírkové a JUDr. Aleny Hocké v právní věci **žalobce AQUA VARIA s.r.o.**, se sídlem Plzeň, Univerzitní 1149/33, zastoupeného JUDr. Jiřím Dvořákem, advokátem, se sídlem Plzeň, Hálkova 24, proti **žalovanému Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 8. 2016, č. j. 35453/16/5300-22442-706033,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 8. 2016, č. j. 35453/16/5300-22442-706033, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.**
- II. Žalovaný je p o v i n e n zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 15.342 Kč, ve lhůtě do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce JUDr. Jiřího Dvořáka, advokáta.**

O d ů v o d n ě n í

I. Vymezení věci

Žalobce se žalobou domáhal zrušení proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 8. 2016, čj. 35453/16/5300-22442-706033, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzena rozhodnutí – dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 10. 9.

2015, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty ze zdaňovací období 4. čtvrtletí 2009 ve výši 1.353.598 Kč a současně byla uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 270.719 Kč, dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 3. 9. 2015, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty ze zdaňovací období duben 2010 ve výši 787 Kč a současně byla uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 157 Kč, dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 3. 9. 2015, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty ze zdaňovací období září 2010 ve výši 11.088 Kč a současně byla uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 2.217 Kč. Žalobce požadoval, aby mu bylo přiznáno právo na náhradu nákladů řízení.

II. Důvody žaloby

Žalobce svoji argumentaci strukturoval podle jednotlivých zdaňovacích období. K zdaňovacímu období 4. čtvrtletí 2009 uvedl, že žalovaný neuznal žalobkyni nárok na odpočet daně z přidané hodnoty v částce 14 060 Kč uplatněný na základě daňového dokladu č. F 209081 za dodávku geotextilie od dodavatele MITOP, akciová společnost, a to z toho důvodu, že: „žalobkyně relevantními důkazními prostředky neprokázala, že přijatá plnění byla použita k její ekonomické činnosti“. Geotextilii použil žalobce částečně na zakázce, a to při výstavbě bazénu MUDr. S. a částečně jako ochranu přilehlého pozemku k objektu Univerzitní 33, který žalobkyně užívá na základě nájemní smlouvy se společností Black Fern s.r.o. Podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH má plátce nárok na odpočet daně u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku. Žalovaný zdůvodnil svůj závěr o „nepoužití“ přijatého plnění v rámci ekonomických činností žalobce tím, že předmětem nájemní smlouvy byly pouze nebytové prostory a ne přilehlé pozemky, a že žalobce nemá k těmto pozemkům žádné vlastnické právo ani nebylo o případné úpravy pozemku upraveno nájemné. Žalovaný se nijak nevypořádal s tvrzením žalobce, že bez ohledu na písemné znění nájemní smlouvy nelze pronajatý objekt využívat bez možnosti používání přilehlého pozemku. Kromě přístupové cesty do objektu sloužil pozemek i k parkování vozidel a k uskladnění materiálu. Existenci geotextilií na pozemku ověřil i správce daně při místním šetření. S úpravou promáčeného a rozbahněného pozemku souhlasil vlastník objektu, jehož výslech žalobkyně navrhovala, avšak žalovaný ho bez uvedení relevantních důvodů neprovedl. Žalovaný v odůvodnění uvedl, že vlastník nemovitosti, obchodní korporace Black Fern s.r.o., má v nemovitosti sídlo, z čehož usoudil, že právě tato společnost areál využívá k ekonomické činnosti. Žalovaný si z formálně zjištěné skutečnosti o sídle pronajímatele učinil úsudek o využívání areálu. Přitom se ani nepokusil ověřit alespoň to, jakou činnost pronajímatel vykonává, a zda a v jakém rozsahu využívá areál k vlastní činnosti. Žalovaný odmítl návrh na výslech svědka JUDr. L.Č., jednatele společnosti Black Fern s.r.o. s odůvodněním, že se jedná o spojenou osobu s Ing. J.K., že vyjádření Ing. K. je odvolacímu orgánu známé a že lze postavit najisto, že výpovědi obou jednatelů obchodní společnosti Black Fern s.r.o. by byly totožné. Předně je dle žalobce nepřípustné, aby si žalovaný činil úsudek o výpovědi svědka bez provedení jeho výslechu. Předpoklad totožného obsahu výpovědi obou jednatelů by bylo možné akceptovat v případě, že žalovaný považuje vyjádření Ing. K. za pravdivé a dostatečné. Tomu však výrok rozhodnutí ani jeho odůvodnění nesvědčí. Je tedy zřejmé, že se žalovaný snažil vyhnout provedení svědecké výpovědi JUDr. Č., jehož svědecká výpověď by měla podstatně vyšší důkazní sílu, než vyjádření Ing. K.,

jednatele žalobkyně. Zároveň by tato výpověď umožnila ověřit i další skutečnosti, o kterých si žalovaný učinil nesprávný úsudek. Podle § 8 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen daňový řád) vychází správce daně ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní. Tuto základní zásadu správy daní žalovaný porušil tím, že při svém rozhodování vycházel z formálních úkonů, tedy z nájemní smlouvy, aniž by přihlédl ke skutečnému obsahu jednání. Při použití geotextilie při výstavbě bazénu manželů S. žalovaný uvedl, že osvědčuje použití 100 m², které byly pořízeny v červenci 2009. Vůbec se přitom nevypořádal s tvrzením žalobkyně, že bazén byl dokončen v prosinci 2009 a následně kolem něho probíhaly stavební práce na přístavbě zadního traktu. Proto bylo nutno hotovou část díla překrýt zevnitř i z vnějšku a tím jej ochránit před poškozením a znečištěním. Použití geotextilií jak pro úpravu pozemku přiléhajícího k pronajatému objektu, tak při výstavbě bazénu manželů S. potvrdil i svědek K.J., jehož svědeckou výpověď však žalovaný neosvědčil jako důkaz, aniž by uvedl relevantní důvod odmítnutí tohoto důkazu. Pro úplnost je třeba zkonstatovat, že si žalobkyně neumí představit, jak by mohla geotextilii použít jinak než pro ekonomickou činnost. Ohledně plnění přijatých od DF STAVBY, s.r.o. a CZ stavby, s.r.o. žalovaný neuznal nárok na odpočet daně z přidané hodnoty ve výši 1 339 537,62 Kč uplatněný na základě daňových dokladů č. F 209082 od dodavatele DF STAVBY, s.r.o. a č. F 209083 od dodavatele CZ stavby s.r.o. Předmětem fakturace byly subdodávky prací na akci Multifunkční sportovní areál České údolí – koupací jezírko, kterou realizovala žalobkyně pro Statutární město Plzeň, Městský obvod Plzeň 3. Správce daně prvního stupně neuznal nárok na odpočet z důvodu „neprokázání použití přijatého zdanitelného plnění pro ekonomické činnosti“. Žalovaný pak dospěl k jinému právnímu názoru, a sice že „nebylo prokázáno, že došlo k uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak je deklarováno na předmětných daňových dokladech“. Přitom zpochybňuje zejména uvedené datum uskutečnění zdanitelného plnění 21. 12. 2009. Tento svůj názor opírá zejména o to, že smlouvy o dílo se subdodavateli byly uzavřeny ještě před vyhlášením veřejné zakázky zadavatele a že k datu 21. 12. 2009 nemohly být provedeny služby deklarované na přijatých daňových dokladech, tedy že nedošlo k uskutečnění zdanitelného plnění. Podle ustanovení § 21 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platném pro kontrolované období (dále jen zákon o DPH), je plátce povinen přiznat daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí úplaty, a to k tomu dni, který nastane dříve, pokud zákon nestanoví jinak. Plátce daň uvádí v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém mu vznikla povinnost přiznat daň. Podle § 21 odst. 4 písm. a) cit. zákona se při poskytnutí služby zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem jejího poskytnutí nebo dnem vystavení daňového dokladu s výjimkou splátkového nebo platebního kalendáře nebo dokladu na přijatou úplatu, a to tím dnem, který nastane dříve. Podle § 21 odst. 5 písm. a) cit. zákona se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem převzetí díla nebo jeho dílčí části při zdanitelném plnění uskutečněném podle smlouvy o dílo. Podle § 72 odst. 3 zákona o DPH vzniká plátcí nárok na odpočet okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat. Podle § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen mít daňový doklad. Podle § 73 odst. 5 zákona o DPH neobsahuje-li doklad pro prokázání nároku na odpočet daně všechny předepsané náležitosti daňového dokladu, lze nárok prokázat jiným způsobem. Žalovaný nezpochybňuje uskutečnění zdanitelného plnění ani to, že by předmětné plnění nebylo uskutečněno výše uvedenými subdodavateli. Svě rozhodnutí staví pouze na tom, zda plnění byla uskutečněna tak, jak je deklarují předložené daňové doklady. Z uvedeného není zcela patrné, co tedy žalovaný zpochybňuje, co má na

myslí slovem „tak“. Lze se domnívat, že problém spatřuje zejména v uvedeném datu uskutečnění zdanitelného plnění, které neodpovídá datu převzetí a předání díla, ale tomuto datu předchází. Žalobce má za to, že tato skutečnost nemůže být důvodem k neuznání nároku na odpočet daně. Jak sám žalovaný na jiném místě zdůrazňuje, zákon o DPH nestojí na formálním vykázání zdanitelných plnění, ale na faktickém stavu. V daném případě žalovaný nezpochybňuje, že k poskytnutí služeb ze strany subdodavatelů došlo. Za tyto služby žalobkyně v prosinci 2009 zaplatila, podle obecného pravidla zakotveného v § 21 odst. 1 zákona o DPH tím vznikla subdodavatelům povinnost přiznat daň, a v souladu s ustanovením § 72 odst. 3 zákona o DPH současně vznikl žalobci nárok na odpočet daně. Jak několikrát judikoval SDEU (v poslední době např. v rozsudku C-518/14 Senatex GmbH), představuje nárok osob povinných k dani odpočíst od DPH, kterou jsou povinny odvést, částku DPH, která je splatná či byla zaplacená za zboží a služby, které obdržely na vstupu, základní zásadu společného systému DPH zavedeného unijními právními předpisy (rozsudek ze dne 11. února 2014, Maks Pen, C-18/13). Cílem systému odpočtů je zcela sejmout z podnikatele zatížení DPH, která je splatná nebo byla zaplacená v rámci jeho veškerých hospodářských činností. Společný systém DPH tudíž zaručuje, že jsou všechny hospodářské činnosti bez ohledu na cíle nebo výsledky těchto činností za podmínky, že uvedené činnosti v zásadě samy o sobě podléhají DPH, zdaněny neutrálním způsobem (rozsudek ze dne 22. října 2015, PPUH Stehcamp, C-277/14). Podle článku 167 směrnice 2006/112 vzniká nárok na odpočet daně okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně. Hmotněprávní podmínky vyžadované pro vznik tohoto nároku jsou uvedeny v čl. 168 písm. a) této směrnice. Proto, aby dotčená osoba mohla tohoto nároku využít, je třeba, aby jednak byla osobou povinnou k dani ve smyslu uvedené směrnice a jednak zboží nebo služby uplatňované pro odůvodnění tohoto nároku na odpočet byly na výstupu osobou povinnou k dani použity pro účely jejích zdaněných plnění a na vstupu bylo toto zboží dodáno nebo tyto služby poskytnuty jinou osobou povinnou k dani (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. října 2015, PPUH Stehcamp, C-277/14). Soudní dvůr rozhodl, že základní zásada neutrality DPH vyžaduje, aby odpočet DPH na vstupu byl přiznán, jestliže jsou splněny věcné hmotněprávní požadavky, i když osoby povinné k dani nevyhověly určitým požadavkům formálním (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 21. října 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, jakož i ze dne 1. března 2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz, C-280/10). Přitom jak bylo připomenuto v bodě 29 tohoto rozsudku, držení faktury s údaji stanovenými v článku 226 směrnice 2006/112 představuje formální podmínku, a nikoliv věcnou podmínku pro nárok na odpočet daně. I kdyby měl daňový doklad formální vadu, nemůže mít tato skutečnost vliv na možnost uplatnit nárok na odpočet daně, protože jak zákon o DPH v § 73 odst. 5 připouští, prokázala žalobce nárok na odpočet celou řadou jiných důkazů. Žalobkyně v průběhu řízení vysvětlila, že faktury od subdodavatelů byly dle dohody zaslány na celý rozsah prací, protože sama obdržela zálohové platby od objednatele (Statutární město Plzeň, Městský obvod Plzeň 3), a mohla tudíž tyto faktury uhradit. U zakázek pro veřejnoprávní subjekty není tato praxe ničím výjimečným. Je třeba vzít také v úvahu skutečnost, že od 1. 1. 2010 se zvýšila základní sazba daně z 19 % na 20 % a protože nabídky a smlouvy na uvedenou zakázku byly kalkulovány s 19% sazbou DPH, byl zájem všech zúčastněných stran realizovat platby ještě před účinností novely zákona o DPH.

Ke zdaňovacímu období duben 2010 žalobce uvedl, že žalovaný neuznal žalobkyni nárok na odpočet daně z přidané hodnoty v částce 787 Kč uplatněný na základě daňového

dokladu č. F 2010028 za výrobu a dodávku betonové směsi od dodavatele Beton Union Plzeň s.r.o., a to z toho důvodu, že „žalobkyně relevantními důkazními prostředky neprokázala, že přijaté plnění bylo použito k její ekonomické činnosti“. Jednalo se o dodávku použitou na akci „RD Drnec Týmákov“, což žalobkyně doložila vydanou fakturou č. 2012070 a objednávkou. V rámci odvolacího řízení bylo ověřeno, že akce byla realizována, přesto žalovaný nárok na odpočet daně neuznal, neboť nebylo konkrétními důkazními prostředky prokázáno, že dodávka betonu byla dodána právě na tuto akci. Opět je těžké si představit, jaké konkrétní důkazní prostředky má žalovaný na mysli, zda by ho uspokojil například nákladný laboratorní rozbor, ale vzhledem k částce neuznaného odpočtu se žalobkyně nehodlá touto částí neuznaného nároku na odpočet daně dále zabývat. Žalobkyně nepožaduje přezkoumání této části řízení (rozhodnutí) soudem, pouze poznamenává, že v tomto bagatelním případě u žalobkyně přes jednu ze základních zásad správy daní, zásadu hospodárnosti, daňové orgány provedly celou řadu úkonů včetně výsledků svědků, jejichž provedení z hlediska nákladů nepochybně mnohonásobně převýšily spornou částku a proti tomu ve stejném řízení o dani v řádech násobně vyšších se stejné orgány (včetně žalovaného) vyhýbají provedení důležitého, řádně navrhovaného důkazu.

Ke zdaňovacímu období září 2010 žalobce uvedl, že žalovaný neuznal žalobkyni nárok na odpočet daně z přidané hodnoty v částce 6 163,20 Kč uplatněný na základě daňového dokladu č. F 2010104 od dodavatele Jan Velebný za dodávku posuvné brány a v částce 4 924,50 Kč uplatněný na základě daňového dokladu č. F 2010105 od dodavatele BORGA s.r.o. za krytinu a žlaby, a to z toho důvodu, že „žalobkyně relevantními důkazními prostředky neprokázala, že přijatá plnění byla použita k její ekonomické činnosti“. Žalobce prokázal dodání posuvné brány při místním šetření provedeném správcem daně prvního stupně a použití pro ekonomickou činnost pak přeúčtováním na vlastníka pozemku společnost Black Fern s.r.o. fakturou č. 2012084. Dle odvolacího orgánu však nebylo prokázáno použití přijatého zdanitelného plnění pro ekonomickou činnost, neboť „v územním souhlasu vydaném odborem výstavby není žádná zmínka o tom, že by měla být nainstalována posuvná brána“. Naopak je tam uvedeno, že „vjezd na pozemek zůstává stávající“. Územní souhlas je rozhodnutím ve stavebním řízení a citované konstatování o „stávajícím vjezdu“ znamená jen to, že nedošlo k žádné změně situování vjezdu na pozemek, který byl dotčen stavebním řízením (tedy nedošlo k žádnému posunu nebo rozšíření či zúžení). Použitý pojem „vjezd“ nijak nedefinuje stavební řešení oplocení pozemku v místě vjezdu. Pokud bylo zhotoveno oplocení pozemku, jak správce daně ověřil, je logické, že zhotovení oplocení bez zabezpečení vjezdu by nemělo žádný smysl. Žalovaný se odkazuje na místní šetření provedené dne 16. 1. 2014, dle kterého v té době nebylo ještě provedeno oplocení pozemku. Žalobci ale není o tomto šetření nic známo. Naopak při provedeném místním šetření dne 3. 8. 2015, jehož účelem bylo předání dokladů k dodávce brány, existenci žalobkyni dodané brány v oplocení správce daně nezpochybnil. K ověření dodávky společností Black Fern s.r.o. navrhla žalobkyně provést výslech svědka JUDr. L.Č., jednatele společnosti. Žalovaný však tento výslech neprovedl s odůvodněním, že se jedná o „spojené osoby“, jak již bylo výše uvedeno. Krytina a žlaby byly vyfakturovány odběrateli - společností Black Fern s.r.o. fakturou č. 2012079. Protože faktura byla vystavena v r. 2012, zdůvodňuje žalovaný svoje tvrzení o nepoužití materiálu k ekonomické činnosti žalobkyně tím, že k 31. 12. 2010 nebyl nakoupený materiál formálně „vykázán“ na skladě. K tomu žalobce konstatuje, že žalovaný faktický stav

zásob ve skladech neověřoval, při svém konstatování vycházel pouze ze stavu zásob vykázaného v účetnictví žalobkyně a nezabýval se tím, zda se nejednalo o účetní nepřesnost.

Žalobce závěrem shrnul, že vydáním napadeného rozhodnutí porušili Finanční úřad pro Plzeňský kraj jako prvoinstanční orgán a žalovaný jako odvolací orgán, každý ve svém řízení jako orgány veřejné správy zákon tím, že těmito pravomocně rozhodli o daňových povinnostech žalobkyně (neuznání odpočtu daně podle § 72 a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o DPH) v rozporu se zákonem o DPH (v rozsahu výše uvedených konkrétních pochybení), čímž přímo zasáhli do jejích subjektivních práv, a to za porušení procesního předpisu (zejména neprovedením navržených důkazů ve smyslu § 92 a násl. a § 8 a násl. daňového řádu).

III. Vyjádření žalovaného

Žalovaný uvedl, že žalobce používá v žalobě stejné argumenty, které uvedl již v odvoláních proti dodatečným platebním výměrům. Takovou argumentací prezentovanou v žalobě se žalovaný tedy podrobně zabýval již v napadeném rozhodnutí o odvolání. Žalovaný tedy shrne hlavní body a v dalším odkazuje na zprávu o daňové kontrole, seznámení s odlišným právním názorem a na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Žalobce neunesl své důkazní břemeno, když neprokázal uplatněný nárok na odpočet daně z přidané hodnoty ve smyslu § 72 ZDPH u přijatých plnění od dodavatelů MITOP, akciová společnost, Beton Union Plzeň s.r.o., J.V., BORGA s.r.o.. U přijatých plnění od dodavatelů DF STAVBY, s.r.o. a CZ Stavby s. r. o. žalobce neprokázal, že se plnění uskutečnila tak, jak byla deklarována na daňových dokladech. Žalobce v prvním bodu žaloby namítá, že geotextilii nakoupenou od dodavatele MITOP, a.s. použil v souvislosti se svou ekonomickou činností. Uvádí, že žalovaný v rozporu se základní zásadou správy daní dle § 8 odst. 3 daňového řádu odmítl provést výsledek JUDr. L.Č., jednatele obchodní korporace Black Fern s.r.o., která má v nemovitosti, kde měla být geotextilie použita, sídlo. Výpověď JUDr. Č. by měla vyšší důkazní sílu než vyjádření Ing. K. Žalovaný se k danému výsledku vyjádřil na str. 17-18 napadeného rozhodnutí a na svém stanovisku trvá. JUDr. Č. je druhým jednatelem obchodní korporace Black Fern s.r.o., přičemž první jednatel, Ing. J.K., který je zároveň jednatelem a společníkem žalobce, byl správcem daně vyslechnut. Ing. Kolbek je mimochodem v obou případech oprávněn jednat za danou společnost samostatně. Není tedy zřejmé, jaké nové zásadní informace by mohl druhý jednatel odběratele v případě sdělit, a žalobce to ani neuvedl. Bez zajímavosti není ani fakt, že odběratel vznikl 30. 9. 2009, tedy necelé tři měsíce před sporným obchodním případem. Žalobce v souvislosti s neprovedeným výsledkem odkázal na zásadu materiální pravdy, která se však dle názoru žalovaného týká jiných skutkových situací. Znamená, že rozhodující je skutečný obsah právního úkonu, který činí osoba zúčastněná na správě daní, nikoliv jeho formální označení. Totéž platí i ohledně právní skutečnosti rozhodné pro správu daní. K uplatnění této zásady správce daně přistoupí za situace, kdy neakceptuje úkon činěný osobou zúčastněnou na správě daní a hodlá jej posoudit odlišně od ní. Žalovaný se domnívá, že právě této zásadě v případě žalobce plně dostál, jak ostatně uvedl na str. 10 napadeného rozhodnutí v souvislosti s dodávkou od DF STAVBY s.r.o. a CZ stavby s.r.o. Co se týče výsledku K.J. a dokladů od MUDr. S., k tomu se žalovaný vyjádřil na str. 7 napadeného rozhodnutí a na svém stanovisku trvá. V této souvislosti žalovaný také uvádí, že skutečnosti uvedené v daňovém tvrzení je povinen prokázat žalobce, nikoli správce daně či žalovaný, jak vyplývá z ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu. Podle

ustanovení § 86 odst. 2 má daňový subjekt právo a podle odst. 3 citovaného ustanovení také povinnost předkládat důkazní prostředky, které prokazují jeho tvrzení. Správce daně poté dle zásady volného hodnocení důkazů tyto (a další) důkazy zhodnotí podle své úvahy, posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny v jejich vzájemné souvislosti. K tomu žalovaný odkazuje také na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 36/2011 - 108 odst. [30], dostupný na www.nssoud.cz, ze kterého vyplývá: „Zásada volného hodnocení důkazů se projevuje v tom, že správce daně není povinen vzít v úvahu všechny důkazy navržené daňovým subjektem, neboť má právo je nejprve samostatně posoudit, a tedy i vyloučit ze svého rozhodování. Takto může postupovat, pouze pokud náležitě odůvodní své úvahy, proč navržený důkaz nepovažuje za relevantní. Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že tím, že správce daně odůvodněně neosvědčí některý důkazní prostředek jako důkaz, nepřebírá odpovědnost za prokázání skutečného stavu věci. Správce daně totiž není povinen vyhledávat důkazní prostředky svědčící ve prospěch daňového subjektu“. Námitky k bodu 1. žaloby jsou tedy nedůvodné.

V bodu 2. žaloby žalobce rekapituluje skutečnosti vztahující se k neuznanému nároku na odpočet u přijatých plnění od DF STAVBY s.r.o. a CZ stavby, s.r.o. Není mu zřejmé, z čeho žalovaný usuzuje, že plnění nebyla uskutečněna tak, jak je deklarují předložené daňové doklady. K tomu žalovaný odkazuje na napadené rozhodnutí, konkrétně na str. 8-11, přičemž za zásadní považuje skutečnost, že žalobcem předložené důkazy dle správní úvahy žalovaného neodpovídají skutečnosti. V běžném obchodním styku je nepravděpodobné a téměř neuskutečnitelné, aby smlouvy o dílo se subdodavatelem (v tomto konkrétním případě s obchodní korporací DF STAVBY, s.r.o. a CZ stavby s. r. o.) byly mezi subjekty uzavřeny ještě před vyhlášením veřejné zakázky zadavatele, před otevřením obálek s nabídkami i před uzavřením smlouvy zadavatele s žalobcem. Zde se mimochodem zřejmě jedná také o porušení zákona o veřejných zakázkách, to však nebylo předmětem řízení před orgány Finanční správy. Základním předpokladem uznání nároku na odpočet u tuzemského plnění je existence daňového dokladu, na kterém je uvedeno reálné datum uskutečnění plnění. Prokazovat nárok na odpočet jinak než daňovým dokladem lze v případě intrakomunitárních plnění, což však není případ žalobce. Ten uvádí, že svůj nárok na odpočet prokázal celou řadou jiných důkazů, které však blíže nekonkretizuje. Nutno také uvést, že v době „uskutečnění“ zdanitelného plnění (prosinec 2009) nebyla účinná zásadní novela ZDPH (ta byla účinná od dubna 2011), avšak žalobce v žalobě argumentuje jejím aktuálním zněním. Žalobce dále odkazuje na znění ustanovení § 21 ZDPH, podle kterého se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem převzetí díla nebo jeho dílčí části. Základním důvodem, proč žalovaný nárok na odpočet neuznal, je právě fakt, že zdanitelné plnění se neuskutečnilo tak, jak je uvedeno na daňovém dokladu (nikoli, že doklad měl formální vadu nebo že by zdanitelné plnění žalobce neprokázal jinak). Ze skutečností zjištěných během daňového řízení objektivně vyplývá, že k předání staveniště kvůli zahájení prací došlo až dne 4. 5. 2010, neboť do této doby probíhal archeologický průzkum a nebylo tudíž možné zahájit práce na stavbě. To dokládá i uzavření dodatku ke smlouvě o dílo, protože z důvodu archeologického průzkumu byl prodloužen termín dodání díla z měsíce srpna 2010 na 31. 3. 2011. Právě zde žalovaný uplatnil zásadu materiální pravdy odkazovanou žalobcem v prvním žalobním bodu: dílo nebylo fakticky uskutečněno k datu uvedenému na daňovém dokladu (21. 12. 2009), tj. k tomuto dni nedošlo k uskutečnění zdanitelného plnění. Pouhým předložením daňového dokladu nelze mít za prokázané, že předmětná zdanitelná plnění byla uskutečněna tak, jak bylo deklarováno na daňových dokladech. Žalovaný tak uzavírá, že v případě žalobce se nejednalo o „formální

vadu“ dokladu, jak se tento domnívá, ale o to, že zdanitelné plnění se objektivně nemohlo uskutečnit v termínu, který byl na dokladu uveden, a stav formálně-právní tak neodpovídal stavu skutečnému, jak je vyžadováno i judikaturou Nejvyššího správního soudu. Aktuální rozsudek sp. zn. 9 Afs 115/2016 ze dne 1. 12. 2016, dostupný na www.nssoud.cz uvádí: „Ověření, zda vůbec vznikl nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, je, jak vyplývá z konstantní judikatury Ústavního soudu, prvotně záležitostí dokladovou. Současně je však třeba respektovat soulad s faktickým stavem. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, je-li správcem daně zpochybněno uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak je v dokladech prezentováno. Předložení daňového dokladu je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, publ. jako N 73/22 SbNU 131, dostupný z <http://nalus.usoud.cz>). Dále lze zmínit, že v daňovém řízení platí zásada, že daňový subjekt tíží břemeno tvrzení a břemeno důkazní ve vztahu k jeho daňové povinnosti, jehož se může v daňovém řízení zhostit předložením účetnictví nebo jiných povinných evidencí a záznamů. Daňové a účetní doklady, příp. jiné listiny, mohou být ovšem dostatečným důkazem jenom v případě, kdy není pochyb o tom, že plnění bylo poskytnuto tak, jak daňový subjekt deklaroval. Přestože daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správci daně mohou vzniknout pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví nebo jiné evidence. Správce daně je v takovém případě povinen prokázat existenci vážných a důvodných pochyb o souladu předložených záznamů se skutečností. Není však povinen postavit najisto, že předložené údaje jsou v účetnictví či jiné evidenci daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností. Pokud správce daně důvodně zpochybní předložené účetní nebo daňové doklady, tedy unese své důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, důkazní břemeno přejde zpět na daňový subjekt. Je pak na daňovém subjektu, aby pochybnosti správce daně vyvrátil a prokázal pravdivost svých tvrzení dalšími důkazy. Námitka žalobce je nedůvodná.

V další části žaloby týkající se zdaňovacího období duben 2010 pak žalobce uvádí, že se správce daně i žalovaný chovali nevhodně, když kvůli prokázání bagatelní části nároku na odpočet (787 Kč) od dodavatele Beton Union Plzeň s.r.o. provedl nákladné úkony včetně výslechu svědků, a na druhou stranu u sporné částky v řádech násobně vyšších (dodavatel DF STAVBY, s.r.o. a CZ stavba s.r.o.) se vyhýbal provedení důležitého, řádně navrhovaného důkazu. Zároveň uvádí, že tento bod nepožaduje soudně přezkoumat. K tomu žalovaný odkazuje na již výše uvedené a zdůrazňuje, že je povinností žalobce prokázat svůj nárok na odpočet. Pokud tak neučiní, správce daně má v rámci své pravomoci právo a zároveň povinnost zjistit skutečný stav. Jelikož tento žalobní bod sám žalobce označil, vzhledem k bagatelní částce za bod, který si nepřeje soudně přezkoumat, žalovaný se k němu dále nebude vyjadřovat. Pro úplnost je třeba dodat, že kromě daňové kontroly na dani z přidané hodnoty proběhla u žalobce i daňová kontrola na dani z příjmů právnických osob za daná zdaňovací období. Správce daně tedy prováděl větší množství úkonů.

Poslední, čtvrtá žalobní námitka se týká zdaňovacího období září 2010, ve kterém nebyl žalovaným uznán nárok na odpočet v celkové výši 11 088 Kč s tím, že žalobce

neprokázal, že přijatá plnění od dodavatelů BORGA s.r.o. a J.V. byla použita k jeho ekonomické činnosti. Žalobce trvá na tom, že uvedené prokázal, přestože faktura odběrateli, personálně i kapitálově propojené obchodní korporaci Black Fern s.r.o., byla vystavena až v roce 2012, neboť se jednalo o účetní nepřesnost. I v tomto případě musí žalovaný odkázat na relevantní judikaturu, ze které vyplývá, že formálně správný doklad musí také odpovídat skutečnosti a přijaté a uskutečněné plnění musí být ve věcné a časové souvislosti (resp. musí existovat přímá a okamžitá vazba mezi plněním přijatým a uskutečněným). Na str. 12-15 napadeného rozhodnutí je uvedeno, jakým způsobem se žalovaný s námitkami žalobce v souvislosti s dodáním, resp. montáží posuvné brány, krytiny a žlabů vypořádal. Žalobce nijak neprokázal, že měl materiál nakoupený v roce 2010 na skladě ještě v roce 2012, kdy měl tento materiál použít ke své ekonomické činnosti, když současně ani z dokladu nevyplývá, že by materiál dodal ke konkrétní zakázce, ale pouze personálně i kapitálově propojené korporaci Black Fern s.r.o. Není běžnou praxí, aby odběratel objednával zboží s dvouletým předstihem. Nebyla také předložena smlouva o dílo, kterou by bylo možno nárok také prokázat.

Žalovaný má s odkazem na výše uvedené skutečnosti za to, že je zcela nepochybné, že žalobou napadené rozhodnutí netrpí žádnou nezákonností, a proto navrhuje, aby Krajský soud v Plzni žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl s tím, že žalobci se nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení a právního zastoupení.

IV. Vyjádření účastníků při jednání

Při jednání účastníci setrvali na svých dosavadních tvrzeních.

V. Posouzení věci soudem

V souladu s § 75 odst. 1, 2 s. ř. s. vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.

Žaloba je důvodná.

Předmětem sporu mezi stranami byla otázka, zda žalobci vznikl nárok na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu v případě zdanitelných plnění přijatých od jeho dodavatelů ve zdaňovacích obdobích 4. čtvrtletí 2009 a září 2010. Východiskem pro posouzení problematiky odpočtu DPH je § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, podle něhož platí, že *„plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.“*

I.

Předně se účastníci rozcházelí ohledně posouzení povahy plnění, která žalobce přijal od dodavatelů MITOP, a. s., ve zdaňovacím období 4. čtvrtletí 2009, J.V. a BORGA s.r.o., ve zdaňovacím období září 2010, když žalovaný dospěl k závěru, že žalobce neprokázal, že u daných plnění došlo k naplnění jedné z podmínek nutných pro vznik nároku na odpočet DPH,

a to sice, že přijatá plnění byla žalobcem použita k dosažení obratu za vlastní zdanitelná plnění, tj. skutečnost, že žalobce předmětná plnění použil v rámci své ekonomické činnosti.

Žalovaný konkrétně pro nesplnění dané podmínky neuznal nárok na odpočet DPH ve výši 14.060 Kč za materiál geofiltex v množství 2.500 m za cenu 74.000 Kč, který žalobce přijal od svého dodavatele společnosti MITOP, a.s., a následně jej v objemu 2000 m použil pro zpevnění plochy v rámci areálu, v němž měl pronajaty nebytové prostory o velikosti 113 m. Závěr o nepoužití geotextilie při ekonomické činnosti žalobce žalovaný opřel o skutečnost, že z nájemní smlouvy uzavřené mezi žalobcem jakožto nájemcem a společností Black Fern s.r.o., jakožto vlastníkem areálu a pronajímatelem, ani z jiného právního důvodu, nevyplývá žádné oprávnění žalobce využívat i jiné části areálu (tj. pozemky přilehlé k pronajatým nebytovým prostorům, na něž byla položena geotextilie), než ty výslovně určené nájemní smlouvou, a zároveň že nedošlo ke snížení nájemného v důsledku provedené pokládky geotextilií. Soud v této souvislosti předně podotýká, že pokud žalovaný hodnotí určitý listinný důkaz (tj. nájemní smlouvu), je nezbytné, aby tento byl součástí správního spisu, což by umožnilo soudu se v případě potřeby seznámit s jeho obsahem. V projednávané věci však tento předpoklad není naplněn, když daná nájemní smlouva ve správním spisu založena není. Důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí je ovšem způsob, jakým se žalovaný vypořádal s žalobcovým návrhem na provedení výsledku jednatele vlastníka areálu, v němž došlo k pokládce geotextilií, společností Black Fern s.r.o., za účelem prokázání využívání pozemků k ekonomické činnosti žalobce, konkrétně spočívající v parkování žalobcových vozidel a skladování materiálu. Není totiž možné odmítnout navrženou svědeckou výpověď JUDr. L.Č. pouze z důvodu, že jednatel žalobce je zároveň jedním z jednatelů společnosti Black Fern s.r.o., a bez dalšího přijmout závěr, že navržený svědek by beztak zopakoval tvrzení jednatele žalobce. Podle názoru soudu je totiž v projednávané věci nutné rozlišovat mezi navrženým svědkem a jednatelem žalobce. Byť obě tyto osoby vykonávají stejnou funkci (jednatele společnosti Black Fern s.r.o.) jejich procesní postavení se zásadně liší. Zatímco jednatel žalobce, bez ohledu na skutečnost, že je zároveň jednatelem společnosti Black Fern s.r.o., vystupuje v projednávané věci v pozici daňového subjektu, JUDr. L.Č. by vystupoval v pozici svědka a dopadala by na něj tak zcela odlišná úprava procesních práv a povinností. Pouze na svědka totiž dopadá povinnost uvedená v § 96 odst. 1 větě druhé daňového řádu, tj. povinnost *vypovídat pravdivě a nic nezamlčovat*, a zároveň mu hrozí postih pro případ jejího porušení. V této souvislosti soud připomíná, že nutnost důsledně rozlišovat mezi daňovým subjektem a svědkem je předmětem konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. října 2006, č. j. 7 Afs 15/2003 – 99). Tento závěr platí zvláště za situace, když žalobce svým tvrzením v rámci daňového řízení předestřel skutkovou verzi reality, která se bez dalšího nejeví jako nevěrohodná, tj. že v rámci areálu skladovat materiál a parkoval vozidla, přičemž znění písemné nájemní smlouvy bylo modifikováno ústním dodatkem, a zároveň mezi stranami není sporu o tom, že k pokládce geotextilie na předmětných pozemcích došlo. Pokud za těchto okolností byl navržen výsledek JUDr. Č., má soud za to, že jeho výpověď mohla mít pro posouzení sporné otázky jistou relevanci, a proto nebylo možné bez dalšího jeho výpověď odmítnout, jak učinil žalovaný, resp. prvoinstanční orgán. S žalovaným lze souhlasit potud, že propojení obou společností osobou jednatele žalobce může představovat okolnost v obecné rovině snižující věrohodnost výpovědi daného svědka. Tato úvaha má však místo až v procesu hodnocení důkazů, kdy

žalovaný jistě může na základě obsahu výpovědi svědka či dalších zjištěných skutkových okolností nepřijmout jeho tvrzení za pravdivá, přičemž svůj závěr musí náležitě odůvodnit.

Shora uvedené argumenty se v plném rozsahu vztahují i na plnění přijatá žalobcem od dodavatelů J.V. a společnosti BORGA s.r.o., ve zdaňovacím období září 2010. V obou případech vznesl správce daně relevantní pochybnosti ohledně faktického dodání přijatých plnění odběrateli Black Fern s.r.o., a tedy i vzniku nároku na osvobození od DPH (nesoulad stavu zásob vykázaného v účetnictví žalobce s jeho tvrzeními, dlouhá doba od přijetí plnění žalobcem do jejich dodání odběrateli Black Fern s.r.o.). Za daného skutkového stavu bylo na žalobci, aby prokázal, že jím předložené podklady pro uznání nároku na odpočet DPH odpovídají stavu skutečnému. Jestliže žalobce za této situace navrhl výslech svědka JUDr. Č., měl tento být proveden a následně výpověď svědka měla být spolu s ostatními opatřeními důkazy předmětem hodnocení ze strany správce daně, jak již soud uvedl shora. Ve vztahu k důkazům opatřeným správcem daně soud toliko podotýká, že není možné dovozovat žádné závěry z „*místního šetření provedeného dne 16. 1. 2014*“, neboť tento úkon se zcela vymyká procesnímu rámci, který je předvídan daňovým řádem, když obsahem správního spisu je toliko mailová komunikace mezi zaměstnanci správce daně ze dne 21. 8. 2015, jejíž přílohou jsou dvě fotografie pořízené dne 16. 1. 2014 zobrazující blíže neupřesněný soubor budov nacházejících se na místě, které nelze identifikovat. Ve správním spise není žádná zmínka o tom, že by o průběhu tohoto úkonu byl vyhotoven protokol či úřední záznam, jenž by blíže konkretizoval místo a čas daného úkonu či osoby, které se jej účastnily.

II.

Mezi účastníky bylo dále sporu o tom, zda plnění přijatá žalobcem od dodavatelů DF Stavby s.r.o., a CZ stavby s.r.o., se uskutečnila tak, jak je deklarováno na daňových dokladech. Podle názoru soudu žalovaný na straně 10 odůvodnění napadeného rozhodnutí správně dovodil nesoulad skutkového stavu s žalobcem předloženými daňovými doklady, když uvedl, že „*u daňového dokladu č. 6309 je datum uskutečnění zdanitelného plnění dne 21. 12. 2009 a dle soupisu provedených prací 12/2009 se jednalo o provedení izolace proti vodě. Dle přiloženého rozpočtu k daňovému dokladu je zcela nemožné, aby se tyto práce uskutečnily v době, kdy byly odvolateli vyfakturovány. Taktéž u daňového dokladu č. 2809 je datum uskutečnění zdanitelného plnění dne 21. 12. 2009 a dle soupisu provedených prací 12/2009 byly provedeny zemní práce, základy a komunikace. Tak jak ze zjištěného skutkového stavu je zřejmé, k předání staveniště došlo až dne 4. 5. 2010, neboť do této doby probíhal archeologický průzkum a nebylo možné zahájit práce na stavbě. To dokládá i uzavření dodatku ke smlouvě, protože z důvodu archeologického průzkumu byl prodloužen termín dodání díla z měsíce srpna 2010 na 31. 3. 2011. V běžném obchodním styku je nepravděpodobné a téměř neuskutečnitelné, že smlouvy o dílo se subdodavateli (v tomto konkrétním případě s obchodní korporací DF STAVBY, s.r.o. a CZ stavby s. r. o.) byly odvolatelem uzavřeny ještě před vyhlášením veřejné zakázky zadavatele, před otevřením obálek s nabídkami i před uzavřením smlouvy zadavatele s odvolatelem.*“ Časového rozdílu mezi datem fakturace a faktickým provedením prací si je ostatně vědom i sám žalobce, když uvádí, že předmětné stavební práce se uskutečnily až v roce 2010, přičemž důvodem jejich dřívější fakturace bylo zvýšení DPH od 1. 1. 2010. Soud v této souvislosti stál před otázkou, jakým způsobem hodnotit požadavek, jehož naplnění je nutné pro přiznání odpočtu DPH, a to

sice, že „*k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno*“ (k tomu blíže například žalovaným citovaná judikatura Nejvyššího správního soudu). V úvahu přicházejí dva možné přístupy: buďto striktně trvat na souladu mezi faktickým a deklarovaným stavem jak z hlediska obsahovaného (tj. otázka reálného provedení fakturovaných prací), tak z hlediska časového (tj. k fakturaci prací dojde až poté, co jsou provedeny), nebo při přiznání nároku na odpočet vycházet pouze z hlediska obsahového a omezit přezkum toliko na zkoumání toho, zda práce uvedené v účetních dokladech byly provedeny takovým způsobem a v rozsahu, v němž jsou v daňovém dokladu fakturovány. Smyslu právní úpravy daně z přidané hodnoty podle názoru soudu lépe odpovídá druhý přístup, neboť za situace, kdy zdanitelné plnění bylo skutečně realizováno (žalovaný samotné provedení prací v napadeném rozhodnutí nijak nespornuje), pak doměření daně v plném rozsahu by bylo nepřípustným formalismem, který by se opíral toliko o porušení pravidel o vedení účetnictví, nikoliv o skutečný stav. Jestliže žalobce za této situace z důvodu změny zákona (zvýšení DPH) fakturoval zdanitelné plnění dříve, než bylo uskutečněno a snažil se tak obejít nutnost platit vyšší DPH, pak měl správce daně postupovat tak, že daň doměří pouze v rozdílu mezi její původní výší a výší účinnou v době provedení prací. Doměření daně v celém rozsahu by přicházelo podle názoru soudu v úvahu pouze za situací, kdy by žalovaný relevantním způsobem zpochybnil samotné provedení prací, k čemuž ovšem, jak již soud shora, nedošlo.

Závěr

Vzhledem k tomu, že žaloba byla důvodná, soud napadené rozhodnutí zrušil pro vady řízení a nezákonnost (§ 78 odst. 1 s.ř.s.). S ohledem na zrušení napadeného rozhodnutí, soud současně vyslovil, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s.ř.s.). Správní orgán je v dalším řízení vázán právním názorem, který soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

VI. Náklady řízení

Žalobce měl ve věci plný úspěch, a proto mu soud přiznal v souladu s § 60 odst. 1 s.ř.s. právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Náklady řízení spočívají v zaplaceném soudním poplatku ve výši 3.000 Kč a v odměně advokáta za úkon právní služby podle § 11 odst. 1 písm. a), tj. převzetí a příprava zastoupení, jeden úkon právní služby podle § 11 odst. 1 písm. d), tj. podání žaloby a jeden úkon právní služby podle § 11 odst. 1 písm. g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), když se advokát zúčastnil soudního jednání. Podle § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 bod 5. advokátního tarifu sazba za jeden úkon právní služby ve věcech žalob projednávaných podle soudního řádu správního činí částku 3.100 Kč. Za tři úkony právní služby tak žalobci přísluší náhrada ve výši 9.300 Kč. Podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu má advokát za jeden úkon právní služby nárok na paušální částku ve výši 300 Kč. Za tři úkony právní služby tak soud žalobci přiznal náhradu ve výši 900 Kč. Vzhledem k tomu, že zástupce žalobce je advokátem, který je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku

odpovídající této dani. Částka daně z přidané hodnoty činí 2.142 Kč, náklady řízení tedy včetně daně z přidané hodnoty činí částku ve výši 15.342 Kč.

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost u Nejvyššího správního soudu. Lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

V Plzni dne 31. října 2017

Mgr. Alexandr Krysl, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
L. K.